のれん

【重要性：A】

ＰＯＩＮＴ！

①　投資消去差額の意味を理解しよう！

②　連結仕訳をマスターしよう！

主な勘定科目

「子会社株式」勘定（資産）

「資本金」勘定（純資産）

「利益剰余金」勘定（純資産）

「のれん」勘定（資産）

「のれん償却」勘定（販売費及び一般管理費）

「負ののれん発生益」勘定（特別利益）

これまでは、親会社の「子会社に対する投資」とこれに対応する「子会社の資本」が同額の場合を学習しました。ここでは、親会社が子会社株式を子会社の資本よりも高い価額や低い価額で取得した場合を学習します。なお、親会社の「子会社に対する投資」とこれに対応する「子会社の資本」の差額を「**投資消去差額**」といいます。

（１）投資消去差額の処理

① 子会社の資本を上回る価額で子会社株式を取得した場合

子会社の資本を上回る価額で子会社株式を取得した場合、借方に差額が生じます。当該差額は「**のれん**」として**無形固定資産**に計上します。

② 子会社の資本を下回る価額で子会社株式を取得した場合

子会社の資本を下回る価額で子会社株式を取得した場合、貸方に差額が生じます。当該差額は「**負ののれん発生益**」として**特別利益**に計上します。

親会社P社がS社の発行済株式の100%を取得した場合を考えます。株式取得時のS社の貸借対照表は諸資産18,000、諸負債3,000、資本金10,000、利益剰余金5,000でした。

① S社株式を16,000で取得した場合、資本合計15,000とS社株式の取得原価16,000の差額として、のれん1,000を計上します。

借方科目	金額	貸方科目	金額
資本金	10,000	子会社株式	16,000
利益剰余金	5,000		
のれん	**1,000**		

② S社株式を13,000で取得した場合、資本合計15,000とS社株式の取得原価13,000の差額として、負ののれん発生益2,000を計上します。

借方科目	金額	貸方科目	金額
資本金	10,000	子会社株式	13,000
利益剰余金	5,000	**負ののれん発生益**	**2,000**

（２）のれんの償却

のれんは原則として、計上後20年以内に定額法により償却します。「**のれん償却**」は連結上の費用として**販売費及び一般管理費**に計上します。なお、のれんが決算日に発生した場合、発生年度の翌年度から償却します。

また、のれんの金額に重要性が乏しい場合には、発生年度に一括して費用とすることができます。

例えば、のれん1,000円を20年で定額法で償却する場合、のれん償却は1,000÷20年＝50　となります。

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
の れ ん 償 却	**50**	**の れ ん**	**50**

例題　**親会社P社は2031年3月31日に、S社の発行済株式の100%を16,000円で取得し、S社を子会社とした。2031年3月31日におけるP社及びS社の貸借対照表は以下のとおりである。そこで、連結貸借対照表を作成しなさい。**

貸借対照表

科目	P社	S社	科目	P社	S社
諸資産	94,000	18,000	諸負債	40,000	3,000
子会社株式	16,000	―	資本金	50,000	10,000
			利益剰余金	20,000	5,000
合計	110,000	18,000	合計	110,000	18,000

①　合算貸借対照表（理解のために示していますが、問題を解く場合には作成しません。）

合算貸借対照表

科目	金額	科目	金額
諸資産	112,000	諸負債	43,000
子会社株式	16,000	資本金	60,000
		利益剰余金	25,000
合計	128,000	合計	128,000

②　連結仕訳

借方科目	金額	貸方科目	金額
資本金	**10,000**	**子会社株式**	**16,000**
利益剰余金	**5,000**		
のれん	**1,000**		

のれん：16,000－(10,000＋5,000)＝1,000

③　連結貸借対照表

株式取得時の子会社の資本（資本金10,000、利益剰余金5,000）はすべて消去されます。したがって、支配獲得年度の連結貸借対照表における株主資本（資本金50,000、利益剰余金20,000）は親会社の個別上の金額となります。

連結貸借対照表

科目	金額	科目	金額
諸資産	112,000	諸負債	43,000
のれん	1,000	資本金	50,000
		利益剰余金	20,000
合計	113,000	合計	113,000

資本金：親会社の資本金

利益剰余金：親会社の利益剰余金

のれん：16,000－(10,000＋5,000)＝1,000

④　参考（連結精算表、貸方科目は括弧を付しています。）

連　結　精　算　表

科　目	個別財務諸表			消去・修正		連　結
	P社	S社	合　計	借方	貸方	財務諸表
貸借対照表						連結貸借対照表
諸資産	94,000	18,000	112,000			112,000
のれん	—	—	—	1,000		1,000
子会社株式	16,000	—	16,000		16,000	—
資産合計	110,000	18,000	128,000	1,000	16,000	113,000
諸負債	(40,000)	(3,000)	(43,000)			(43,000)
資本金	(50,000)	(10,000)	(60,000)	10,000		(50,000)
利益剰余金	(20,000)	(5,000)	(25,000)	5,000		(20,000)
負債・純資産合計	(110,000)	(18,000)	(128,000)	15,000		(113,000)

非支配株主持分

【重要性：A】

ＰＯＩＮＴ！

①　非支配株主持分の意味を理解しよう！

②　連結仕訳をマスターしよう！

主な勘定科目

「子会社株式」勘定（資産）

「資本金」勘定（純資産）

「利益剰余金」勘定（純資産）

「のれん」勘定（資産）

「非支配株主持分」勘定（純資産）

これまでは、親会社が子会社の発行済株式の100%を取得した場合を学習しました。ここでは、親会社が子会社に対して支配を獲得したが、株式の持分比率（持株比率）が100%未満の場合を学習します。

親会社の持分比率が100%未満の場合、子会社の株主には親会社と「親会社以外の株主」が存在します。親会社以外の株主を「**非支配株主**（ひしはいかぶぬし）」といいます。

連結会計では、子会社の資本は持分比率に応じて、親会社に帰属する部分である「親会社持分（＝子会社の資本合計×親会社持分比率）」と、非支配株主に帰属する部分である「**非支配株主持分**（ひしはいかぶぬしもちぶん）（＝子会社の資本合計×非支配株主持分比率）」に按分して処理します。

（１）親会社に帰属する分

子会社の資本のうち親会社に帰属する分（親会社持分）は持分比率100%の場合と同様に、投資と相殺消去し、差額は「**のれん**」又は「**負ののれん発生益**」として処理します。

（２）非支配株主に帰属する分

子会社資本のうち非支配株主に帰属する分（非支配株主持分）は「**非支配株主持分**」として処理し、**純資産の部**に表示します。なお、非支配株主持分から投資消去差額である「のれん又は負ののれん発生益」は生じません。

例えば、親会社P社がS社の発行済株式の80%を12,500で取得した場合を考えます。株式取得時のS社の貸借対照表は諸資産18,000、諸負債3,000、資本金10,000、利益剰余金5,000でした。

		親会社持分比率80%	**非支配株主持分比率20%**
資　本　金	10,000	8,000	**2,000**
利益剰余金	5,000	4,000	**1,000**
合計	15,000	親会社持分12,000	**非支配株主持分3,000**

理解のために、親会社持分と非支配株主持分とに分けて考えますが、連結仕訳は③です。

①　親会社持分

親会社持分は投資と相殺消去されます。

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
資　　本　　金	8,000	子　会　社　株　式	12,500
利　益　剰　余　金	4,000		
の　　れ　　ん	500		

のれん：12,500－(10,000＋5,000)×親会社持分比率80%＝500

②　非支配株主持分

非支配株主持分は非支配株主持分に振り替えられます。

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
資　　本　　金	2,000	非 支 配 株 主 持 分	3,000
利　益　剰　余　金	1,000		

非支配株主持分：(10,000＋5,000)×非支配株主持分比率20%＝3,000

③　連結仕訳（①＋②）

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
資　　本　　金	**10,000**	**子　会　社　株　式**	**12,500**
利　益　剰　余　金	**5,000**	**非 支 配 株 主 持 分**	**3,000**
の　　れ　　ん	**500**		

例題　親会社P社は2031年3月31日に、S社の発行済株式の80%を12,500円で取得し、S社を子会社とした。2031年3月31日におけるP社及びS社の貸借対照表は以下のとおりである。そこで、連結貸借対照表を作成しなさい。

貸借対照表

科目	P社	S社	科目	P社	S社
諸資産	97,500	18,000	諸負債	40,000	3,000
子会社株式	12,500	―	資本金	50,000	10,000
			利益剰余金	20,000	5,000
合計	110,000	18,000	合計	110,000	18,000

①　合算貸借対照表（理解のために示していますが、問題を解く場合には作成しません。）

合算貸借対照表

科目	金額	科目	金額
諸資産	115,500	諸負債	43,000
子会社株式	12,500	資本金	60,000
		利益剰余金	25,000
合計	128,000	合計	128,000

②　連結仕訳

借方科目	金額	貸方科目	金額
資本金	**10,000**	**子会社株式**	**12,500**
利益剰余金	**5,000**	**非支配株主持分**	**3,000**
のれん	**500**		

のれん：12,500－(10,000＋5,000)×親会社持分比率80%＝500

非支配株主持分：(10,000＋5,000)×非支配株主持分比率20%＝3,000

③　連結貸借対照表

株式取得時の子会社の資本（資本金10,000、利益剰余金5,000）はすべて消去されます。したがって、支配獲得年度の連結貸借対照表における株主資本（資本金50,000、利益剰余金20,000）は親会社の個別上の金額となります。

連結貸借対照表

科目	金額	科目	金額
諸資産	115,500	諸負債	43,000
のれん	500	資本金	50,000
		利益剰余金	20,000
		非支配株主持分	3,000
合計	116,000	合計	116,000

資本金：親会社の資本金

利益剰余金：親会社の利益剰余金

のれん：12,500－(10,000＋5,000)×親会社持分比率80%＝500

非支配株主持分：(10,000＋5,000)×非支配株主持分比率20%＝3,000

④　参考（連結精算表、貸方科目は括弧を付しています。）

連　結　精　算　表

科目	個別財務諸表			消去・修正		連結財務諸表
	P社	S社	合計	借方	貸方	
貸借対照表						連結貸借対照表
諸資産	97,500	18,000	115,500			115,500
のれん	—	—	—	500		500
子会社株式	12,500	—	12,500		12,500	—
資産合計	110,000	18,000	128,000	500	12,500	116,000
諸負債	(40,000)	(3,000)	(43,000)			(43,000)
資本金	(50,000)	(10,000)	(60,000)	10,000		(50,000)
利益剰余金	(20,000)	(5,000)	(25,000)	5,000		(20,000)
非支配株主持分	—	—	—		3,000	(3,000)
負債・純資産合計	(110,000)	(18,000)	(128,000)	15,000	3,000	(116,000)